

IV. Kritische Darstellung und Analyse des § 4k Abs. 1 EStG

§ 4k Abs. 1 EStG setzt Art. 9 Abs. 2 Buchst. a und Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 Buchst. a der ATAD um.¹⁴³ § 4k Abs. 1 EStG ist, wie bereits erwähnt, nach der Regelungshierarchie an erster Stelle zu prüfen.¹⁴⁴

1. Tatbestandsmerkmale

Gem. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG sind „Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen [...] insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträgen auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden.“¹⁴⁵

a) Das Kapitalvermögen im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG

Im Rahmen des § 4k Abs. 1 EStG wurde der Begriff des Kapitalvermögens nicht explizit erneut legaldefiniert. Es ist daher wohl der Katalog aus § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 20 EStG zu übernehmen.¹⁴⁶ Dabei ist zu beachten, dass § 20 EStG auch Vermögen erfasst, welches kein Kapitalvermögen im Sinne des § 4k EStG ist, wie

¹⁴³ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 34.

¹⁴⁴ Siehe hierzu *Hechtner* in Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a., EStG, § 4k Rz. 3; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 277).

¹⁴⁵ Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

¹⁴⁶ Vgl. *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920, (S. 910).

Bezüge von Stiftungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Es werden vor allem Zinsen, Genussrechtsvergütungen, Entgelte für Wertpapierleihen, Kompensationszahlungen und Abschreibungen¹⁴⁷ als Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalvermögen erfasst und es erfolgt eine konkrete Abgrenzung zu sonstigen Ausgaben wie Lizenzkosten und Dienstleistungsentgelten.¹⁴⁸

b) Die Nicht- und Niedrigbesteuerung nach § 4k Abs. 1 EStG

Eine Nichtbesteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG liegt vor, sobald der Ertrag im Ausland nicht in die Bemessungsgrundlage mit einberechnet wird. Für das Vorliegen einer Besteuerung muss jedoch nicht zwingend eine tatsächliche Steuer erhoben werden. Eine Berücksichtigung bei der Berechnung der Steuerschuld reicht aus. Eine Verrechnung mit höheren ausländischen Aufwendungen oder Verlusten ist für das Vorliegen einer Nichtbesteuerung unschädlich.¹⁴⁹

Für Zwecke des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG liegt eine Niedrigbesteuerung im Ausland vor, sobald auf Ebene des Tarifs unterschiedliche Steuersätze angewendet werden.¹⁵⁰ Bei der Prüfung einer Niedrigbesteuerung im Ausland wird nicht auf das deutsche Besteuerungsniveau abgestellt und mit der tatsächlichen ausländischen Steuer verglichen. Vielmehr kommt es auf die hypothetische ausländische Steuer an, die erhoben werden würde, wenn das ausländische Finanzamt die Erträge nach deutschem Recht einordnen würde. Die hypothetische ausländische Steuer wird mit der tatsächlichen ausländischen Steuer verglichen.

147 Vgl. *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7; *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 37.

148 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 910 f.); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 75.

149 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 45 und Rz. 48; *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 81; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

150 Vgl. *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 46; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

Sofern die hypothetische Steuer niedriger ist, ist der Tatbestand erfüllt.¹⁵¹

Die Prüfung einer Niedrigbesteuerung erfolgt folgendermaßen:

Im Ausland wird eine Dividende mit 10 % und ein Zinsertrag mit 30 % besteuert. Sofern das Ausland aufgrund eines Qualifikationskonfliktes die Zahlung als Dividende besteuert, liegt eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG vor, da die ausländische Steuer, bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation als Zinsertrag 30 % anstatt nur 10 % betragen würde. Keine Niedrigbesteuerung liegt demnach vor, wenn der andere Staat auch Zinserträge mit einem Steuersatz von 10 % besteuern würde. Hierbei ist es irrelevant, dass Zinsen nach dem deutschen Recht keiner steuerlichen Sonderbehandlung unterliegen.¹⁵²

Bei einer teilweisen Steuerfreistellung wie im nationalen § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 1 EStG ist umstritten, ob eine Nichtbesteuerung oder eine Niedrigbesteuerung vorliegt.

Nach h.M. liegt in diesen Fällen eine Nichtbesteuerung in Höhe von 95 % bzw. 40 % vor und die Betriebsausgaben sind in entsprechender Höhe zu kürzen.¹⁵³ Auch die Gesetzesbegründung spricht hierfür, da „bei einer Steuervergünstigung [...] die Aufwendungen nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden [...]“.¹⁵⁴ Die Aufwendungen sind nach dem Gesetzeswortlaut „insoweit“ zu kürzen.¹⁵⁵ Es wird jedoch auch die Ansicht vertreten, dass es sich hierbei um eine Niedrigbesteuerung handelt.¹⁵⁶

M.E. liegt ein Fall der Nichtbesteuerung im Ausland vor, da bei einer teilweisen Steuerfreistellung im Ausland von beispielsweise 40 % dieser Anteil nicht mit in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Die Voraussetzungen einer Niedrigbesteuerung knüpfen an den

151 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 46.

152 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

153 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 55; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286, (S. 279); *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7.

154 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

155 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

156 Siehe hierzu *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

Steuersatz. Das Vorliegen des Tatbestandes für die Anwendung von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG liegt in beiden Fällen unstrittig vor, ebenso tritt in beiden Konstellationen eine (teilweise) Versagung der Betriebsausgaben nach § 4k EStG als Rechtsfolge ein, weshalb mir eine Diskussion zweitrangig erscheint.

aa) Der Vergleich zur tatsächlichen Besteuerung nach § 4k Abs. 2 bis Abs. 4 EStG

In den auf § 4k Abs. 1 EStG nachfolgenden Absätzen¹⁵⁷ werden die Begriffe der Nicht- und Niedrigbesteuerung nicht verwendet. Vielmehr setzt § 4k Abs. 2 EStG keine tatsächliche Besteuerung im Ausland voraus. Zu prüfen ist, ob dieser Begriff eine andere Bedeutung als die Nichtbesteuerung nach § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG hat.¹⁵⁸

Nach h.M. liegt keine tatsächliche Besteuerung vor, wenn die Vergütung nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage mit einbezogen wurde. Beispiele hierfür sind sachliche und persönliche Steuerbefreiungen sowie nicht steuerbare Erträge. Eine positive Steuerfestsetzung mit einer Steuerzahllast ist nicht notwendig. Die Erträge können auch mit negativen Einkünften aus anderen Quellen, mit Freibeträgen oder mit ausländischen abzugsfähigen oder anrechenbaren Quellensteuern verrechnet werden. Die Besteuerung muss in irgendeinem beliebigen Staat erfolgen.¹⁵⁹ Dies ist auch der Gesetzesbegründung zu § 4i EStG zu entnehmen, welcher ebenso als Tatbestandsmerkmal eine tatsächliche Besteuerung vorgibt.¹⁶⁰

Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 EStG gilt für Zwecke dieses Absatzes zudem „als tatsächliche Besteuerung [...] auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung“.¹⁶¹

¹⁵⁷ Vgl. § 4k Abs. 2 Satz 1 und 3, § 4k Abs. 3 Satz 1, § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG.

¹⁵⁸ Vgl. § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG.

¹⁵⁹ Siehe hierzu bereits *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 775 ff.); *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 57.

¹⁶⁰ Vgl. BT-Drucks. 18/9956, S. 4.

¹⁶¹ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

Auch dem BMF-Schreiben zur Anwendung von Rückfallklauseln¹⁶² sind die oben aufgeführten Merkmale zu entnehmen. Hier werden die Begriffe „Besteuerung“, „Nichtbesteuerung“ und „tatsächliche Besteuerung“ genutzt. Keine tatsächliche Besteuerung liegt demnach zudem bei Erlass der Steuer oder bei Unkenntnis über die erzielten Einkünfte vor.¹⁶³

Es erfolgt keine konkrete Abgrenzung der Begrifflichkeiten untereinander und die Thematik der Besteuerung im Ausland ist wohl als einheitlicher Bereich anzusehen.¹⁶⁴

Es ist festzuhalten, dass unter einer Nichtbesteuerung und keiner tatsächlichen Besteuerung grundsätzlich das Gleiche zu verstehen ist¹⁶⁵, ausgenommen der Thematik der Hinzurechnungsbesteuerung. Es gibt keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass an das Vorliegen des jeweiligen Merkmals andere Voraussetzungen geknüpft werden.¹⁶⁶ Es ist ungewiss, ob der differierte Wortlaut in den Absätzen beabsichtigt ist. Eine Präzisierung der Begriffe ist wünschenswert.¹⁶⁷

bb) Eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat als möglicher Besteuerungstatbestand im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG

Fraglich ist, ob eine Nicht-/Niedrigbesteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG auch vorliegt, sobald die Erträge nicht bei dem Vergütungsgläubiger direkt besteuert werden, sondern bei einer anderen übergeordneten Gesellschaft, in Form einer Hinzurechnungsbesteuerung.¹⁶⁸

Nachfolgend wird dieser Fall in Abb. 3 veranschaulicht.

162 Vgl. BMF vom 20.06.2013, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

163 Vgl. BMF vom 20.06.2013 Tz. 2.3, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

164 So bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 82.

165 Zustimmung: *Baur/Schrenk/Ullmann*, Ubg 2022, 41–47, (S. 46).

166 So bereits auch: *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 93.

167 Siehe hierzu bereits: *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117).

168 Vgl. *Radmanesh/Kahlenberg* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 45; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 912).

Zwischen der B GmbH und der A Co besteht ein hybrides Finanzinstrument, welches aus Sicht der deutschen B GmbH als Fremdkapital qualifiziert wird und aus Sicht der A Co als Eigenkapital. In Deutschland handelt es sich bei der Zahlung um abziehbare Zinsausgaben. Im Staat der A Co wird die Zahlung als Dividende von der Steuer freigestellt. Im Land der Muttergesellschaft (X Co) findet eine dem deutschen Recht vergleichbare vollwertige Hinzurechnungsbesteuerung für die Zinserträge statt.¹⁶⁹

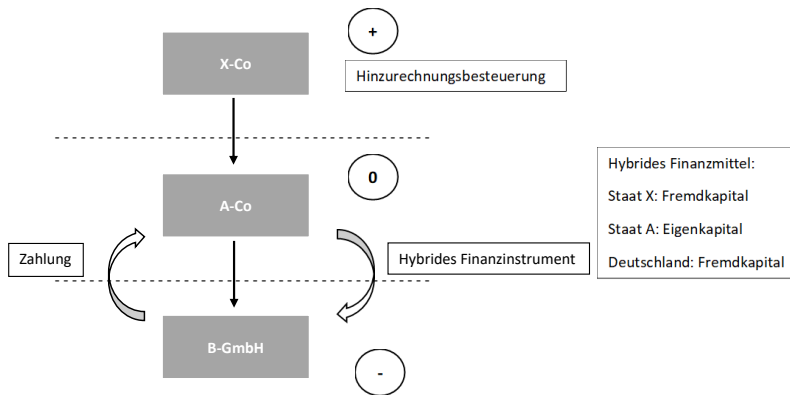


Abb. 3: Die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat (Visualisierung der Verfasserin des Beispiels 2 aus Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912)).

Im Staat der A Co unterliegen die Erträge zweifellos keiner Besteuerung, weshalb aus deutscher Sicht das Tatbestandsmerkmal der Nichtbesteuerung erfüllt sein könnte. Durch die Hinzurechnungsbesteuerung im Staat X erfolgt jedoch eine Besteuerung.¹⁷⁰

Durch den Gesetzestext wird nicht eindeutig klar, ob in die Prüfung einer Nichtbesteuerung auch Drittländer mit einbezogen werden sollen.¹⁷¹ Die Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 1 EStG erfasst diese Problematik nicht. Erst in der Begründung zu § 4k Abs. 2 EStG wird

¹⁶⁹ Ausführlicher Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912).

¹⁷⁰ Ausführlicher Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912).

¹⁷¹ Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

explizit auf die Hinzurechnungsbesteuerung verwiesen. Demnach gilt „als tatsächliche Besteuerung [...] auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung“.¹⁷² Ob dies auch für den Absatz 1 gilt, ist unklar. Auch was unter einer gleichwertigen Besteuerung zu verstehen ist, bleibt offen. Die Gleichwertigkeit kann sich m.E. auf die Höhe der Steuer, aber auch auf die Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung im Vergleich zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung beziehen.

Für die Berücksichtigung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung zu Zwecken des Absatzes 1 spricht eine mögliche einheitliche Anwendung der verschiedenen Abzugsbeschränkungen in § 4k EStG trotz fehlendem Verweis. Diese könnte auf der Empfehlung der OECD beruhen, nicht zwischen den von den ersten beiden Absätzen des § 4k EStG erfassten Fällen zu unterscheiden.¹⁷³

Auch den Empfehlungen der OECD zu Aktionspunkt 2 ist zu entnehmen, dass hybride Erträge nur durch innerstaatliche Regelungen zu neutralisieren sind, sofern diese „keinen Einkünften des Empfängers zugerechnet werden können (und keiner Hinzurechnungsbesteuerung oder ähnlichen Regeln unterliegen)“¹⁷⁴. Demnach werden keine Anti-Hybrid-Normen benötigt, sofern es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung soll vermieden werden.¹⁷⁵

Die Ansicht wurde auch in die ATAD übernommen, demnach ist „das Steuergebiet des Zahlungsempfängers [...] jedes Steuergebiet, in dem diese Zahlung oder die fiktive Zahlung eingeht oder nach den Rechtsvorschriften eines anderen Steuergebietes als eingegangen behandelt wird.“¹⁷⁶ Aufgrund des Mindestschutzniveaus gem. Art. 3 der ATAD

172 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

173 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 912); *Kaminskiy* in Frottscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

174 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 18.

175 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 18 und 32.

176 Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 Buchst. a i. V. m. UAbs. 3 Buchst. c S. 2 ATAD; *Kaminskiy* in Frottscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

kann Deutschland als Mitgliedstaat hier jedoch strengere Regelungen treffen.¹⁷⁷

Eine verschärfte Umsetzung für hybride Finanzinstrumente in Deutschland nach § 4k Abs. 1 EStG kann jedoch unter Umständen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen. In dem unter Abb. 3 aufgezeigten Beispiel tritt eine Doppelbesteuerung ein, wenn Deutschland einerseits den Abzug der Betriebsausgabe gem. § 4k Abs. 1 EStG untersagt und andererseits der korrespondierende Ertrag im Staat der X Co besteuert wird.¹⁷⁸

Für eine strengere Umsetzung Deutschlands spricht, dass in der Gesetzesbegründung erst für die Anwendung des § 4k Abs. 2 EStG die Hinzurechnungsbesteuerung als tatsächliche Besteuerung angesehen wird. Andernfalls hätte der Gesetzgeber diesen Fall auch schon in den Erläuterungen zu § 4k Abs. 1 EStG aufnehmen können, da solche Konstellationen offensichtlich bekannt waren und in den Überlegungen berücksichtigt wurden.¹⁷⁹

Auch in dem Fall, dass die unterschiedliche Formulierung hinsichtlich der ausländischen Besteuerung nicht beabsichtigt war und es keine inhaltlichen Unterschiede bei den Begrifflichkeiten gibt, kann es sein, dass für Zwecke des § 4k Abs. 1 EStG gezielt das Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung nicht aufgenommen wurde, da diese Fälle bei den hybriden Finanzinstrumenten nicht erfasst werden sollten.

Es sollte stets beachtet werden, dass der Gesetzgeber durch die unterschiedlichen Wortlaute der Nichtbesteuerung und der tatsächlichen Besteuerung im Ausland möglicherweise unterschiedliche Bedeutungen hervorheben wollte. Diese sind nach der obigen Prüfung jedoch nicht ersichtlich geworden.¹⁸⁰

Wünschenswert wäre, dass die Finanzverwaltung hierzu entschieden Stellung nimmt. Zur Verfolgung des ursprünglichen Ziels des BEPS-Projektes und der ATAD, der Verhinderung hybrider Gestaltungen mit

¹⁷⁷ Vgl. *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

¹⁷⁸ Vgl. *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 912); *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

¹⁷⁹ Siehe hierzu BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

¹⁸⁰ Diese Ansicht vertritt bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 82.

D/Ni – Ergebnissen, wäre es m.E. passend, wenn klargestellt wird, dass die Begriffe Nichtbesteuerung und tatsächliche Besteuerung gleich gewertet werden und eine Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat keine Nichtbesteuerung auslöst. Dadurch entsteht weder ein D/Ni-Ergebnis, noch eine Doppelbesteuerung. Bis dahin muss jedoch beachtet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nicht als Besteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG ansehen könnte. Auch hinsichtlich der Kriterien für die Gleichwertigkeit der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung besteht Klärungsbedarf.

cc) Der nötige Zusammenhang zwischen dem Qualifikationskonflikt und der Besteuerung im Ausland

Sowohl das Tatbestandsmerkmal der Nichtbesteuerung als auch die Niedrigbesteuerung im Ausland müssen mit der Besteuerungskongruenz kausal zusammenhängen, da im Gesetzestext der Begriff „auf Grund“¹⁸¹ genutzt wird. Fraglich ist jedoch, wie der Zusammenhang auszulegen ist.

In der nachfolgenden Abb. 4 besteht zwischen der deutschen B GmbH und der ausländischen A Co ein hybrides Finanzinstrument, welches aus deutscher Sicht Fremdkapital ist und aus Sicht des Staates A Eigenkapital. Die Zinszahlungen in Höhe von 100 € sind in Deutschland abziehbar, werden in Land A aufgrund einer Dividendenfreistellung jedoch nicht besteuert. Es entsteht ein D/Ni-Ergebnis. Wenn davon ausgegangen wird, dass auch bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation der Zahlung als Zinsen in Staat A keine Besteuerung der Erträge erfolgt, weil die dortige A Co persönlich steuerbefreit ist (oder Zinsen grundsätzlich nicht steuerbar sind¹⁸²), entsteht ebenso ein D/Ni – Ergebnis. Dieses beruht nicht ausschließlich auf einem Qualifikationskonflikt.¹⁸³

¹⁸¹ Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

¹⁸² Ausführlicher *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 64.

¹⁸³ Siehe hierzu bereits *Schmitzer/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

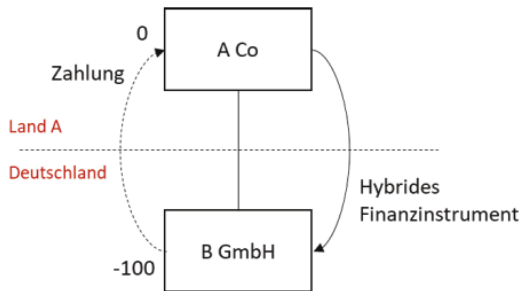


Abb. 4: Hybrides Finanzinstrument (In Anlehnung an Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 910)).

Nach den ursprünglichen Vorschlägen der OECD reicht unter bestimmten Umständen eine Mitverursachung des Qualifikations- bzw. Zurechnungskonfliktes zur Besteuerungsinkongruenz aus.¹⁸⁴ Nach Vorgaben der OECD hat in dem aufgezeigten Fall eine Korrektur zu erfolgen, wenn der Qualifikationskonflikt bei der Zahlung an einen nicht steuerbefreiten Steuerpflichtigen ebenso entstanden wäre.¹⁸⁵

Nach den Vorgaben der ATAD liegt eine Nichtberücksichtigung der Erträge beim Zahlungsempfänger vor, wenn die Besteuerungsinkongruenz „einzig und allein der Art der Einordnung der Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers zuzuschreiben ist.“¹⁸⁶

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung ausschließlich auf dem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt beruhen muss.¹⁸⁷ So führen andere Umstände, wie persönliche Steuerbefreiungen oder das grundsätzliche Unterlassen der Erhebung von Ertragsteuern, nicht zur Anwendung von § 4k

¹⁸⁴ Ausführlicher OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 207.

¹⁸⁵ Siehe OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 207.

¹⁸⁶ Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 3 Buchst. e.

¹⁸⁷ Weiterführend Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 911); Benz/Böhmer, Der Konzern 2020, 240–250 (S. 242); Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 87; Gosch in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7.

Abs. 1 EStG, auch wenn zeitgleich ein Qualifikations- bzw. Zurechnungskonflikt vorliegt.¹⁸⁸

Wie diese Fälle in Deutschland zu behandeln sind, ergibt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus der Gesetzesbegründung.¹⁸⁹

Aufgrund der Bindungswirkung der ATAD¹⁹⁰ und der fehlenden Bindungswirkung der OECD-Empfehlungen¹⁹¹ ist für die Anwendung von § 4k Abs. 1 EStG davon auszugehen, dass die Besteuerungskongruenz ausschließlich auf dem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt beruhen muss.

2. Rechtsfolgen

a) Die Ermittlung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben

Als Rechtsfolge schreibt § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG vor, dass „Aufwendungen [...] insoweit [die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind] nicht als Betriebsausgaben abziehbar [sind]“¹⁹². Bei keiner Besteuerung im Ausland sind die Betriebsausgaben im Inland somit vollständig nicht abzugsfähig. Bei einer Niedrigbesteuerung im Ausland sind die Betriebsausgaben im Inland anteilig nicht abziehbar.

Fraglich ist, wie sich die quotale Nichtabziehbarkeit im oben dargestellten Fall¹⁹³ berechnet.

Eine Möglichkeit besteht darin, die Betriebsausgaben in Höhe der Differenz zwischen den Prozentpunkten, somit in Höhe von 20 %, zu versagen.¹⁹⁴

188 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 44; *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 84 f.; *Ehlermann/Link*, ISR 2021, 319–330, (S. 322).

189 Vgl. § 4k Abs. 1 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 34 ff.

190 Vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV.

191 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 12.

192 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

193 Siehe Beispiel unter IV. 1. b.

194 Siehe hierzu *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

Eine andere Methode ist die prozentuale Berechnung der niedrigeren Besteuerung. Hierbei wird die tatsächliche ausländische Steuer (10 %) ins Verhältnis zur hypothetischen ausländischen Steuer (30 %) gesetzt. Im Ergebnis besteht nur eine Besteuerung in Höhe von 33,33 % und die Betriebsausgaben sind in Höhe von 66,66 % zu versagen.¹⁹⁵

Für die zweite Variante spricht m.E. die Gesetzesbegründung. Ein Betriebsausgabenabzugsverbot soll, „in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht“¹⁹⁶, zur Anwendung kommen.¹⁹⁷

b) Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch grenzüberschreitend korrespondierende Vorschriften

Es besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch die zeitgleiche Anwendung einer Vorschrift im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁹⁸ (in Deutschland: § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) im Staat des Zahlungsempfängers und einer Vorschrift im Sinne des Art. 9 der ATAD (in Deutschland: § 4k EStG) im Staat des Zahlungsleistenden. Das Problem beruht auf dem unterschiedlichen Verständnis der europäischen Mitgliedstaaten, welche Regelung als Primär- und welche als Sekundärvorschrift gilt.¹⁹⁹

Theoretisch ist eine Abstimmung zwischen den Vorschriften zu hybriden Gestaltungen (Art. 9 der ATAD/Mutter-Tochter-Richtlinie) durch den Erwägungsgrund 30 der ATAD gegeben. Werden Besteuerungsinkongruenzen bereits durch die MT-RL neutralisiert „sollte (Herv. d. Verf.) [es] keinen Spielraum für die Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Vorschriften für hybride Gestaltungen geben.“²⁰⁰

195 Ausführliche Berechnung siehe *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 61.

196 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

197 Gleiche Ansicht vertritt *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

198 Siehe Richtlinie (EU) 2011/98/EU des Rates vom 30.11.2011.

199 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 109 f.

200 Siehe Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 30.

Die Regelungen der MT-RL sind somit als Primärvorschrift zu betrachten.²⁰¹

Es handelt sich um eine Soll-Vorschrift, die eine einheitliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten nicht zwingend vorschreibt. Sie stellt eine Empfehlung mit Ermessensspielraum dar.²⁰² In Deutschland erfolgte ein entsprechender Verweis auf die Vorrangigkeit der Regelungen nach der MT-RL im Zusammenhang mit der Ausnahmeregelung nach § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.²⁰³ Ob dies für den gesamten § 4k EStG gilt, geht aus der Gesetzesbegründung nicht hervor.²⁰⁴

Den österreichischen Erläuterungen zum Ministerialentwurf zu § 14 öKStG (Umsetzung Art. 9 ATAD) ist zu entnehmen, dass eine Korrektur auf Ebene des Zahlungsempfängers in Form einer Nichtfreistellung der Erträge als sekundäre Maßnahme interpretiert wird. Die Regelung besteht bereits in § 10 Abs. 4 öKStG (entspricht § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) und wird nicht in § 14 öKStG aufgenommen.²⁰⁵ Es kann somit zwischen EU-Staaten zu einer Doppelbesteuerung kommen.²⁰⁶

Im Verhältnis zu Drittstaaten besteht eine viel höhere Gefahr einer Doppelbesteuerung, weil die ausländischen Regelungen teilweise stark von den europäischen Standards abweichen. Eine Angleichung erfolgt nur in einigen Drittstaaten aufgrund der Umsetzung der OECD-Empfehlungen.²⁰⁷

Abschließend ist festzuhalten, dass durch die EU eine eindeutige Klarstellung der Verhältnisse der Normen untereinander erfolgen sollte. Es bedarf einer klaren Muss-Vorschrift. Die jetzige Soll-Vorschrift kann durch eine andere Sichtweise der Mitgliedstaaten uneinheitlich umgesetzt werden, da Ermessensspielräume bestehen.

201 Siehe hierzu bereits *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118).

202 Ausführlicher *Sachs* in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 40 Rn. 26.

203 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

204 Vgl. BT-Drucks. 19/28652 v. 19.4.2021, S. 40; *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1119).

205 Vgl. Erläuterungen zum Österreichischen Ministerialentwurf vom 8.5.2019, Steuerreformgesetz I 2019/20 – StRefG I 2019/20, 147/ME XXVI. GP, S. 18.; Vgl. auch *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118 f.).

206 Siehe hierzu *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1119).

207 Vgl. *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 41.

Bedeutsamer ist m.E. jedoch eine abgestimmte Vorgehensweise mit Drittstaaten, damit keine Doppelbesteuerung entsteht. Denn eine Doppelbesteuerung ist gewiss nicht das Ziel der ATAD-Richtlinie bzw. der OECD. Es muss geregelt werden, wie eine der MT – RL vergleichbaren Regelung in einem Drittstaat bewertet wird und ob diese auch vorrangig der Regelung zu hybriden Gestaltungen anzuwenden ist.

Damit die grenzüberschreitenden Vorschriften miteinander harmonisieren, können beispielsweise die bestehenden DBA überarbeitet werden und entsprechende Regelungen vereinbart werden. Global korrespondierende Regelungen sind aufgrund der Souveränität der einzelnen Staaten nicht umsetzbar.²⁰⁸ Ein weiteres wichtiges Element stellt, in jeglichen Fällen der Doppelbesteuerung, die zwischenstaatliche Kommunikation dar.²⁰⁹

3. Temporäre Besteuerungsinkongruenzen: Eine Ausnahme mit fast keinem Anwendungsbereich

§ 4k Abs. 1 Satz 2 EStG beinhaltet die Ausnahmeregelung, dass „Satz 1 [nicht] gilt [...], soweit die Besteuerungsinkongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten“.²¹⁰ Es handelt sich hierbei um die Besteuerungsinkongruenz, die aufgrund des Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes nach § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG besteht.²¹¹

Nicht näher definiert werden die Begriffe „voraussichtlich“²¹², „künftig“²¹³ und „Zahlungsbedingungen“.²¹⁴

²⁰⁸ Vgl. *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 90 AO Rz. 33; *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1112); *Hillgruber*, DerStaat 2014 (S. 475 ff.).

²⁰⁹ Vgl. *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 388); Weiterführend unter VI. 4.

²¹⁰ Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

²¹¹ Siehe hierzu *Schrenk/Steiner/Ullmann*, DStZ 2021, 165–174 (S. 174).

²¹² Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

²¹³ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

²¹⁴ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

Temporäre Differenzen können aufgrund von abweichenden Gewinnermittlungen, wie dem Betriebsvermögensvergleich in einem Staat und dem Zu- und Abflussprinzip im anderen Staat oder durch unterschiedliche Besteuerungszeiträumen entstehen.²¹⁵ Es ist jedoch anzumerken, dass die Besteuerungssinkongruenz hier nicht zwingend aufgrund eines Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes entsteht und deshalb der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG gar nicht erst eröffnet wird.²¹⁶

In Fällen, in denen tatsächlich ein Qualifikationskonflikt besteht und die im Inland abziehbaren Zinsaufwendungen im Ausland als steuerpflichtige Dividende erst in einem späteren Besteuerungszeitraum aufgrund des Zuflussprinzips vollwertig und vergleichbar mit Zinserträgen besteuert werden, liegt kein Fall des § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG vor, da nicht der vorhandene Qualifikationskonflikt für die verspätete Versteuerung/Besteuerungssinkongruenz ursächlich ist, sondern die Gewinnermittlungsart bzw. Gewinnabgrenzung. Zudem liegt keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung vor. Sofern es sich um steuerfreie Dividenden handelt, die erst in einem späteren Besteuerungszeitraum erfasst werden, findet § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG aufgrund einer fehlenden nachträglichen Besteuerung ebenso keine Anwendung.²¹⁷

Bei einer Auflösung des Qualifikationskonfliktes im Ausland in einem künftigen Besteuerungszeitraum, durch eine nachträgliche Umqualifizierung der Einkünfte, handelt es sich m.E. ebenfalls um keinen möglichen Fall im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG, da aufgrund des nicht mehr bestehenden Qualifikationskonfliktes der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG nicht eröffnet wurde.²¹⁸

Möglicherweise soll die Regelung bei einer nachträglichen Korrektur der steuerfreien Erträge in steuerpflichtige Erträge nach einer dem § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG entsprechenden Regelung nach der MT-

215 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 49.

216 Vgl. *Schrenk/Steiner/Ullmann*, DStZ 2021, 165–174 (S. 174).

217 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 103.

218 Eine Änderung des Steuerbescheides hat nach §§ 173, 174 AO zu erfolgen.

RL Anwendung finden und den Erwägungsgrund 30 der ATAD in nationales Recht umsetzen.²¹⁹

Die voraussichtliche Beseitigung eines Qualifikationskonfliktes liegt nach h.M. vor, wenn mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % damit gerechnet werden kann, dass eine Besteuerung nachgeholt wird. Dies ist bei bekannten gesetzlichen Änderungen oder bei fortgeschrittenen Gesetzgebungsverfahren erfüllt.²²⁰ Eine angemessene Prognose des Steuerpflichtigen ist notwendig und muss gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Inwiefern dies in der Praxis tatsächlich möglich ist, bleibt offen.²²¹

Die Spanne eines künftigen Besteuerungszeitraums wurde nicht näher definiert.²²² Es kann sich sowohl um das nachfolgende Jahr/12 Monate,²²³ als auch um einen Zeitraum von bis zu 4 Jahren, bis die Festsetzungsverjährung eintritt, handeln.²²⁴ In Anlehnung an die Vorschriften der ATAD ist jedoch ein Besteuerungszeitraum von 12 Monaten nach dem Zahlungszeitpunkt zu Grunde zu legen.²²⁵

Für die Fremdüblichkeit der Zahlungsbedingungen wird aufgrund der Formulierung im Gesetz wohl nicht nur die Höhe der Zahlung zugrunde zu legen sein, sondern noch weitere Bedingungen, die jedoch nicht dargelegt werden.²²⁶

Es lässt sich feststellen, dass die Formulierungen der Ausnahme dringend präzisiert werden müssen. Möglicherweise könnte die Regelung komplett entfallen. Es ist unklar, welche Fälle von einer solchen Aus-

219 Siehe Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 30; *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 41.

220 Ausführlicher *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 404); *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 51.

221 Vgl. *Hechtner* in Kanzler/Kraft/Bäumel/u.a., EStG, § 4k Rz. 22.

222 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

223 So bereits *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 40.

224 Festsetzungsverjährung in Deutschland: vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

225 Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 2 Buchst. a Satz 2 Ziffer i ATAD.

226 Siehe hierzu bereits. *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 404).

nahme erfasst werden sollen, da ein Qualifikationskonflikt üblicherweise nicht die Ursache für eine spätere Besteuerung darstellt.²²⁷

Der Gesetzeswortlaut des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG schränkt die Prüfung der Tatbestände nicht auf den Besteuerungszeitraum ein, in dem die Aufwendungen im Sinne des Gesetzes im Inland zum Abzug zugelassen werden.²²⁸ M.E. erscheint es deshalb möglich, dass die Ausnahmeregelung lediglich eine klarstellende Wirkung entfachen soll und die steuerliche Beurteilung im Ausland unabhängig des Besteuerungszeitraumes überprüft werden soll. Sofern dies die tatsächliche Intention des Gesetzgebers widerspiegelt, erscheint ein Hinweis über die Prüfung einer Besteuerungssinkongruenz unabhängig etwaiger Besteuerungszeiträume in § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG geeigneter.

Sofern sich die Ausnahmeregelung auf eine Korrektur im Ausland nach der MT – RL²²⁹ bezieht, ist m.E. die Positionierung im Gesetzestext unvorteilhaft, da dieses Verhältnis für den gesamten § 4k EStG gilt und nicht nur für den ersten Absatz. Ebenso kann eine solche Korrektur bereits im selben Besteuerungszeitraum beseitigt werden.

227 Siehe hierzu bereits *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 280).

228 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

229 Siehe Richtlinie (EU) 2011/98/EU des Rates vom 30.11.2011.

